

個人所得における通勤費の必要経費性

小 池 和 彰

目 次

はじめに

I. わが国における通勤費課税

1. わが国における通勤費の課税上の取り扱い
2. わが国の判例に見られる通勤費

II. アメリカにおける通勤費課税

1. アメリカにおける通勤費の課税上の取り扱い
2. アメリカの判例に見られる通勤費

むすび

は じ め に

必要経費かあるいは家事費かをめぐり論争があるといわれている項目として、通勤費と旅費がよくとりあげられる。旅費の方は旅行中の宿泊費、食事代等を含めた費用であるため、本来家事費的な要素が多分にあるといえるだろう。しかし、通勤費はというと、労働というサービスを提供する職場にいくためにかかる費用であり、飲食代も含まれていないので、家事費であるとは考えにくいところがある。

しかし、アメリカでは、通勤費は、必要経費とはみなされておらず¹⁾、原則として、所得から控除することは認められていない。後述するように、例外はあるが、アメリカでは、通勤費は、個人所得から控除することが認められていないのである²⁾。

わが国では、通常、通勤費は、企業の側が支出し、その支出した金額を従業員が通勤手当として受け取り、その受け取った金額は、所得税法上非課税とされている。わが国では、従業員は、通常は、使用者に対して、労働というサービスの提供を行うにとどまり、自らが通勤費を負担するということはなく、企業がその費用を負担するという形態をとり、そしてその通勤費を支給された個人に対する便益は非課税とされているのである。したがって、通常の場合、わが国では、通勤費の必要経費性は問題とされない。

1) アメリカの通常かつ必要な経費に関しては、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（一）」法学協会雑誌第93巻4号、505-567頁1976年4月が詳しい。

2) 先行研究として、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（二）」法学協会雑誌第93巻5号、752-755頁1976年5月がある。

しかしながら、わが国では、かつて、大島訴訟において³⁾、通勤費が必要経費になるという主張がなされ、その必要経費性が問題となったことがある。大島訴訟における、その中心的な論点のひとつは、給与所得の必要経費の問題であり、給与所得者における必要経費は存在するか否かというものであったが、必要経費となる可能性のある項目の一つとして通勤費があげられている。しかも第一審判決のみであるが、通勤費には必要経費性があるとされている。

第二審判決及び最高裁判決では、通勤費の必要経費性について具体的な見解は示されなかったが、この大島訴訟の影響から、特定支出という制度が設けられ、現在の所得税法上、実際に支出した通勤費等の金額が多額である場合には、その超過分を給与所得控除とは別に、給与所得から控除することが認められている。

事業活動を行い、消費活動をしなない法人の費用ではなく、個人の場合には、事業活動から生じる所得を稼得するのにともなって発生する「必要経費」と消費支出たる「家事費」が存在し、その区分が明確でないことが少なくない。しかし、個人が稼得した所得の必要経費を算定することは、課税所得の算定、そして税額の算定にとって必要不可欠なことであり、それゆえ、必要経費と家事費を何らかの方法で分類することが当然求められる。

企業会計の重要な原則として、費用収益対応の原則がある。費用収益対応の原則とは、会計学上発達した計算原則であり、一期間の収益を決定し、それとの対応関係に基づいて、費用を限定する期間費用を把握する原則である⁴⁾。

この費用収益対応の原則を、所得税法における、必要経費と家事費の有効な分類基準として用いることができよう⁵⁾。すなわち、個人の所得の稼得に貢献する費用であれば必要経費になるが、貢献しない場合には、個人所得の必要経費とはなり得ないと考えるのである。

本稿では、必要経費と家事費を分かつ観点として、この企業会計の考え方である費用収益対応の原則に照らして、通勤費が個人所得における必要経費となりえるかどうかの検討を試みることにしたい。

3) 昭和55年行(ツ)第15号(昭和60年3月27日判決)

4) 染谷恭次郎『現代財務会計』(中央経済社・1997年)72頁では、費用収益対応の原則ではなく、費用と収益を入れ替えて、「収益費用対応の原則」という用語が用いられている。これは、まず収益を確定し、それと因果関係がある費用を対応させる、すなわち、まず収益ありきという考え方から、収益が費用より前にくるべきであるという考え方に由来する。

5) 池本征男「必要経費をめぐる若干の問題—所得税法37条1項を中心として—」税務大学校研究論文集、57-67頁1976年6月には、所得税法における費用と収益の対応の機能について、(1)必要経費性の判断基準としての費用収益対応、(2)所得区分における費用収益対応(3)必要経費の期間配分としての費用収益の対応という3区分の分類が行われ、検討がなされている。

I. わが国における通勤費課税

1. わが国における通勤費の課税上の取り扱い

わが国では、給与所得者に通勤の費用として支給される、いわゆる通勤手当は、通常必要と認められる部分の金額として政令で定めるものは、課税されないことになっている⁶⁾。政令では⁷⁾、この非課税とされる通勤手当につき、交通機関又は有料の道路を利用する場合、自転車その他の交通用具を利用する場合等に区分をし、「その者の通勤に係る運賃、時間、距離等の事情に照らし最も経済的かつ合理的と認められる通常の通勤の経路及び方法による運賃等の額」によるものとし、一月あたりの最高額は、10万円とされている⁸⁾。

区 分		課税されない金額
イ 交通機関又は有料道路を利用している人に支給する通勤手当		1ヶ月当たりの合理的な運賃等の額（最高限度額 100,000 円）
ロ 自転車や自動車などの交通用具を使用している人に支給する通勤手当	通勤距離が片道 35 キロメートルである場合	20,900 円 運賃相当額が 20,900 円を超える場合には、その運賃相当額（最高限度額 100,000 円）
	通勤距離が片道 25 キロメートル以上 35 キロメートル未満である場合	16,100 円 運賃相当額が 16,100 円を超える場合には、その運賃相当額（最高限度額 100,000 円）
	通勤距離が片道 15 キロメートル以上 25 キロメートル未満である場合	11,300 円 運賃相当額が 11,300 円を超える場合には、その運賃相当額（最高限度額 100,000 円）
	通勤距離が片道 10 キロメートル以上 15 キロメートル未満である場合	6,500 円
	通勤距離が片道 2 キロメートル以上 10 キロメートル未満である場合	4,100 円
	通勤距離が片道 2 キロメートル未満である場合	（全額課税）
ハ 交通機関を利用している人に支給する通勤用定期乗車券		1ヶ月当たりの合理的な運賃等の額（最高限度額 100,000 円）
ニ 交通機関又は有料道路を利用するほか交通用具も使用している人に支給する通勤手当や通勤用定期乗車券		1ヶ月当たりの合理的な運賃等の額とロの金額との合計額（最高限度額 100,000 円）

6) 所法 9⑤

7) 所令 20 の 2

8) この通勤手当の非課税制度は、昭和 26 年 1 月から、通達により一定限度（当初は 1 月 350 円）以下の金額の定期乗車券を実物支給するときは、非課税とされ、昭和 41 年から法令の規定により非課税とされることになった。泉美之松『所得税法の読み方』（東京教育情報センター・1984 年）133 頁。

後述するように、アメリカでは住居の選択は、個人の自由な選好であるとされ、これが原則的に通勤費が給与所得者の必要経費にならない理由のひとつとされているが、わが国では、個人が自由に居所を選択することが困難な場合があるため、通勤費は非課税とされている⁹⁾。とりわけ、都市部では個人が自由に居所を選択できない傾向が顕著であって、通勤時間そして通勤距離はますます長くなる傾向がある。通勤費の非課税限度額も、この事情を反映してか、毎年のように引き上げられている。

また、わが国の所得税法では、大島裁判の影響から、特定支出の控除が認められるようになり、特定支出とされている、①通勤費用、②転任費用、③研修費用④資格取得費用⑤単身赴任者の帰宅旅費の合計額が概算経費控除である給与所得控除を超えた場合には、給与所得控除後の残額から、さらにその超える部分の特定支出の金額を差引くことができることになっている¹⁰⁾。

2. わが国の判例に見られる通勤費

わが国において、通勤費が給与に当たるかどうかで争われた大阪高等裁判所の事件がある¹¹⁾。この事件において原告は、原告工場で使用する労働者と労働契約を締結するに際し、労働条件として、労働者の通勤費の実費を原告が負担することと定め、これに基づいて、労働者に毎月通勤用定期乗車券またはその購入代金相当額の金銭を交付していた。

判決では、労働者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する収入と解すべきであり、通勤定期券又はその購入代金の支給をもって給与でないと解すべき理由はないとされている。また若しこの支給がなかったならば、勤労者は当然に自らその費用を負担しなければならないのであって、かかる支給のない勤労者とその支給のある勤労者との間に税負担の相違があるのは、むしろ当然であって、通勤費の支給を給与と解し、勤労者の所得計算をするのは正当であるとしている。

この事件では、通勤費が給与所得の必要経費としての性格を有するかどうかという議論はなされていない。本件において原告は、通勤費は、負担者の費用であり、賃金（勤労対償）ではないことを主張しているが、それが、給与所得の必要経費たる性格を有するかどうかに関しては、第一審及び第二審とも議論されていない¹²⁾。

わが国の判例において、通勤費に必要経費性があるかどうかという議論は大島訴訟以外ではなされていない。わが国では、会社が通勤費の負担をするという形態が通常採用されており、通勤費は、会社の所得を稼得するための会社の経費となっているといえる。

9) 塩崎潤他著『所得税法の論理』（税務経理協会・1969年）108頁；注解所得税法研究会編「注解所得税法」（財団法人大蔵財務協会・2001年）383頁。

10) 所法57の2

11) 昭和36年（オ）第298号（昭和37年8月10日判決）

Ⅱ. アメリカにおける通勤費課税

1. アメリカにおける通勤費の課税上の取り扱い

アメリカにおいて、通勤費に関する基本的な規則は、非常に単純であり、通勤費は、控除できないとされている¹³⁾。住居から、一時的な仕事場までの通勤に関しては、控除できるといった例外もあるが¹⁴⁾、原則として通勤費は、控除できないことになっている。

既に述べたように、わが国においては、通勤手当が非課税とされているので、アメリカと日本とは、通勤費に関する規定が大きく異なっている。

2. アメリカの判例に見られる通勤費

(1) Flowers 事件

Commissioner v. Flowers 事件では¹⁵⁾、通勤費用の控除に関して、議論されている¹⁶⁾。納税者である、Flowers は、ミシシッピ州の Jackson に 1903 年から住んでいた。彼は、弁護士であり、1927 年に鉄道会社の首席弁護士 (general solicitor) の地位を提示され、Jackson からアラバマ州の Mobile に転勤することを受け入れて、働くことにした。彼は、Mobile と Jackson 間の旅費と両方の生活費を自分で払うことを条件に、その地位を受け入れる一方で、Jackson に居住しつづけることにしている。

納税者である Flowers の主たる職場は Mobile であるが、問題とされた課税年度である、1939 年と 1940 年においては、Jackson と Mobile の両方で過ごし、鉄道会社は、Jackson と Mobile 以外の旅費を負担したが、Jackson と Mobile 間の旅費は、負担しなかった。

納税者である Flowers は、1939 年の所得税の申告書において、Jackson から Mobile への旅費と Mobile における食費と宿泊費として、900 ドル控除し、1940 年の申告書では、1,620 ドル控除した。

12) この判決は、通勤手当の非課税としての取扱いが、通勤手当の所得税の通達に基づいて、行われていた時代において判示されたものであり、今日のように、所得税法上、非課税規定が設けられていた時代であれば、非課税限度額を超過した部分は、いわば家事費としての性格をもつものと考えられ、これを給与収入とすることにあまり問題はないが、当時は税法の明文がなかった時代なのだから、詳しく論じるべきであったのではないかという議論がある。「しかし、当時は税法上そのような明文がなかった時代であり、厳密にいうと、最高裁判決のように通勤費が給与収入に含まれるというだけでは不十分で、さらに進んで税法の解釈問題として、いったい通勤費は、給与所得の必要経費としての性格をもつかどうか、国税庁通達の非課税扱いをこえる部分は家事費とみるのか、あるいは税法の明文がないため、そのような議論と関係なく非課税の余地はないとするのかなどの点を吟味した上で、最終的な判断を下すのが筋道であったと思われる。」注解所得税法研究会編・前掲注 9,385 頁。

13) Reg. §1.162-2 (e)

14) Rev. Rul. 90-23, 1990-1C.B.28

15) 326 U.S. 465 (1946)

16) William, A. Klein Income Taxation and commuting Expenses: Tax policy and Need for Nonsimplistic Analysis of "Simple" problems, 54 Cornell L. Rev. 871 (1969); William D. Pokin, Personal vs. Business Expenses: A Comment on Professor Klein's approach, 55 Cornell L. Rev. 390 (1970); 碓井・前掲注 2, 752-755 頁; 植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」一橋論叢第 80 巻第 5 号, 593-594 頁でも Flowers 事件が取りあげられている。

Commissioner は、これを認めず、裁判となった。

裁判所は、旅費の控除が認められるためには、つぎの3つの条件が満たされなければならないとしている。

- (1) 経費は、その言葉が一般に理解されているように、合理的な旅費でなければならない。
- (2) 経費は、住所を離れている間に生じなければならない¹⁷⁾。
- (3) 経費は、事業遂行において発生しなければならない。

Flowers の旅費の控除は認められなかったのであるが、控除が認められるには、個人的な便宜性や必要性からではなく、事業遂行上急務であること (exigencies of business) が動機の要素となっていなければならないと判示された。控除が認められなかった理由は、(3) の条件、すなわち事業遂行上発生したものという条件が満たされていないためであったが、ここで重要なのは、その旅費が、Jackson の家を維持しながら、Mobil で働くという個人の選好により発生したものであるということであった¹⁸⁾。

この判例における解釈が、アメリカにおける通勤費の必要経費性を判断する基準となっており、通勤費は個人の選好により生じる費用とされ、基本的には、所得から控除することが認められていない。通勤費は、便宜性とか個人の選好という理由ではなく、事業遂行上急務であり、通常かつ必要な経費であるという納税者の主張は、アメリカでは、原則的には認められていない。住居の選択は、個人的な選好によるものであり、納税者の職場と住居との間の通勤費は、個人的な費用とされ、控除は認められていないのである。

たとえば、Steinhort v. Commissioner 事件では¹⁹⁾、原告 Steinhort は、パイロットであり、搭乗する場所に移動しなければならず、個人的な都合や必要性ではなく、事業のためであることを主張したが、職場間の移動にかかる費用は、取引あるいは事業にかかる費用ではなく、個人的な費用であるとされている。

通勤費は、個人的な費用であり控除できないとする解釈は、その後も支持されている²⁰⁾。たとえば、Sanders v. Commissioner 事件でも²¹⁾、通勤費は、個人的な費用であり、控除できないとされている。納税者は南 California の空軍基地の現場に通勤する民間人だった。その基地には軍事関係者しか住むことができなかったため、彼は、その近くに住み、他に交通手段がないので、車で通勤しており、雇い主から通勤手当の支給はなかったため、納税者本人が通勤費を支払っている。納税者は職場から最も近い場所から通勤をしたにもかかわらず、その費用は、個人的な費用であり、通常か

17) 租税上の住所については、See Emil Joseph Venuti, A Taxpayer's Home-A Matter Choice, 17 De Paul L. Rev. 278 (1968); 碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究 (三)」法学協会雑誌第 93 巻 7 号, 752-755 頁, 1976 年 7 月参照。

18) 326 U.S. at 474

19) 335 F.2d 496 (1964)

20) See Teli v. Commissioner, 72 T.C. 841, 847 (1979); Pevsner, Commissioner, 628 F.2d 467, 469 (5th Cir. 1980)

21) 439 F.2d 296 (1971)

つ必要な経費ではないとされ、控除は認められていない。

(2) Flowers 事件に見られる論点

Flowers 事件において、通勤費が控除できない理由としてあげられているのは、通勤距離が長く金額的に多額になるということではなく、住居の選択が個人的な嗜好であるということである²²⁾。

これに関して、Klein は²³⁾、ある経費の発生により、個人的な事情や満足が認められるからといって、それだけで控除不能となるのではないとしているが、これに対して、Popkin は²⁴⁾、「もし、全通勤費が避けられるのに、歩いて通える距離を超えて、生活するという個人的な意思決定のために避けられなかったならば、それは、個人的な理由でのみ発生したと結論するのが適切である。」として、この判決の観点を支持している。

通勤費は、確かに、個人的な費用としての側面を有している。食費や住居費と同様、通勤費は、納税者により様々であり、趣味、必要性、財政状態のような個人的な理由により異なる。納税者の個人的な理由として、たとえば、Venuti は²⁵⁾、快適さや私的自由を享受するため、交通機関ではなく、自動車やタクシーを利用したり、健康上の理由から交通機関の利用を余儀なくされたり、気候上の理由や社会的な名声や他の便益のため、特定の大都市あるいは郊外に住むことを選好したりといった、いくつかの例を掲げている。

事業遂行（所得獲得行為）との関連性を辿ると、その連鎖は果てしなく広がる²⁶⁾。個人所得を稼得するためにかかる費用をたどれば、食費や住居費、衣服あるいは娯楽といった家事費も含まれることになってしまうが、これらの費用を全て必要経費とみることはできない。いわゆるなかりせば (but for) テストを適用すれば²⁷⁾、これらの費用がなかったならば、事業遂行も所得の稼得もありえないことになって、これらの家事費が必要経費となってしまう。このような事態は回避しなければならない。

しかしながら、Flowers 事件で問題となった通勤費は、食事、住居費、衣服あるいは娯楽といったような明らかに家事費とわかるような費用ではない。食費などのいわゆる家事費は、個人の仕事との関係性はほとんどないが、通勤費の場合には、仕事あるいは事業と関係がないわけではない。い

22) この議論に関しては、碓井・前掲注 17, 1,100 頁でも取り上げられている。

23) Klein, *supra* note 16, at 878.

24) Popkin, *supra* note 16, at 391.

25) Venuti, *supra* note 17, at 284.

26) 植松・前掲注 16, 589 頁に、必要経費か家事費かの判断は、必要経費（事業関連性）と「家事費」の両面からのアプローチが必要であることが指摘されている。

27) Smith v. Commissioner 40 B.T.A1038 (1938) では、「女中がいなければ、妻が子供をおいて働きに出ることが不可能であり、このようにして得られる自由時間がなければ利益をうむ労働を遂行できず、それがなければ、所得も税金も存在しない。」との主張がなされているが、これを認めれば、食費や住居費といった家事費も、これらを欠けば勤労できないという理由で控除が認められねばならないことになってしまう。したがってこの「なかりせば」テストの論理は誤っているとされている。

わゆる、なかりせば (but for) テストを適用して、無理に必要経費性ありとする議論によらずとも、従業員が所得を稼得するための費用としての側面を有している。

まず、Klein が指摘しているように、Flowers の選択は、通常考えられる行動である²⁸⁾。Flowers は、Mobile の仕事につく前に Jackson に家を建てたため、Jackson の家を維持して、Mobile に通勤することにしたに過ぎない。また Klein が指摘するように、仕事を固定して住居を移動するのは、可能性としてはあるが、その可能性は低い。逆に Jackson に住むことにし、引っ越しをしない方を選択する可能性の方が高い。

また、Klein は²⁹⁾、食費や住居費は所得を稼得するためにかかるコストであり、仕事を行うために生存し、適度に健康であるために必要なものであるが所得から控除されないとし、その理由として、基本的に個人を維持するための費用は、全ての個人にかかること、また仕事を持たなくてもかかることの2点を掲げている。通勤費は、この2点からすると、個人的経費、すなわち家事費とはいえないとしている。Venuti も納税者の仕事と事業活動がないならば (but for)、発生しない費用であるとし、本来的には、事業と関係性のある費用であるとしている³⁰⁾。

さらには、従業員が、仕事を行い、個人の所得を稼得するためには、その所得を得るための場所である勤務地に移動しなくてはならないが、この費用は、明らかに、個人の所得を生み出すための追加的な費用である。

このように考えてくると、アメリカでは、Flowers 事件以来、通勤費は、個人的な費用とされ、控除が認められないのが原則とされているが、通勤費には、他の家事費と異なる点があり、一概に家事費といえないところを有していることを否定できない。

しかしながら、個人の収益ともいべき個人所得の稼得に、果たして通勤費が直接的に貢献しているかどうかと考えると、疑問が生じてくる。通勤費は、個人が所得を稼得する勤務地に移動するための費用ではあるが、必ずしも個人所得の稼得と結びつくものではない。

Goode は、通勤費が控除されるべきでない理由として、次の3点を挙げている³¹⁾。まず第一に通勤費の大部分は、住居の選択にあたり行使された消費者選好の結果であること、すなわち、郊外に住居を有する者は、木々や草花を好んで、芝を維持するコストと同様、通勤費を含めて消費決定をしたものであること。第二に、郊外に住居を持つことによる通勤費は、都市部の職場の近くに住居を持つ場合の住居費と密接な代替関係にあること。すなわち、郊外に住居を持てば、家賃が安い、交通費は高い。しかし一方で、都市部に住居を持てば、家賃が高いが、交通費は安い³²⁾。第三に、所得税は、都市部でアパートを借りて住んでいる人よりも、郊外の自宅居住者を既に優遇している。

28) Klein, *supra* note16, at 877.

29) Klein, *supra* note16, at 876.

30) Venuti, *supra*, note17, at 283.

31) Richard, Goode, *The Individual Income Tax*, at 79 (1964) Washington, D.C, The Brookings Institution. : 塩崎潤訳『個人所得税』日本租税研究協会 (1966 年) 84-85 頁参照。

さらに、自動車通勤者は、州や地方公共団体のガソリン税を控除できるので有利である。通常の通勤費に対して控除を新たに認めると、今もある不公平感をさらに強める³³⁾。また無駄な交通手段の発達を刺激するという指摘も行っている³⁴⁾。

Goodeの第一番目の理由は、Flowers事件の判決の決め手となった理由、すなわち、住居の選択が個人的な嗜好であるということと一致するので、当然注目されるべき点である。仕事を持たない人に対しては、確かに通勤費はかからない。しかし、個人がどこに住居を選ぶかは、基本的に自由であって、個人所得の稼得とは関係がない。

どこに住居とするかで、個人所得の金額に変化が生じるわけではない。勤務地から離れて住んで、多額の通勤費を払おうと、また逆に、近くに住んで、わずかな通勤費を払おうとも、個人が受け取る所得の金額は同額である。通勤費の支出を回避したければ、職場から歩いていける距離に居所を構えればよいのであって、この極端な場合のように、通勤費を払わなくても、個人所得の金額は全く影響を受けない。このように考えると、個人所得の稼得に対して、通勤費が貢献しているとはいえない。

個人の収益である個人の所得と通勤費という費用との因果関係は極めて希薄であり、費用収益の対応原則からすると、通勤費に必要経費性を見出すことは難しいといえるだろう。

(3) 個人の選択が制限される場合

Flowers事件の判決では、個人的な嗜好により住居を選択したのであるから、通勤費は、控除できないとされたが、この考え方からすれば、個人の選択が不可能な場合には、つまり居所の選択の余地がない場合には、通勤費は必要経費として認められることになるのではないかという疑問が生じる。

住居から、一時的な仕事場までの通勤に関しては、控除できるといった例外があることを指摘したが、これは、個人の選好によって加重的経費が生じたものではなく、会社の都合で一時的な職場に勤務しなければならないことになり、不可避免的な経費が発生したためであると考えられる³⁵⁾。

32) わが国においては、通勤費の非課税枠があるために、地価が不効率に上昇しているという指摘がある。わが国では通勤費の非課税措置が認められており、この制度があるため、会社が従業員の通勤費を負担しており、従業員は、非課税措置の枠内で住居を選択するので、東京郊外の土地の価額が上昇する傾向があるという指摘がある。八田達夫「通勤費の非課税枠は引き上げるな」経済センター会報、21-25頁1989年5月。

33) 日本の通勤費非課税制度のもとでは、10万円という最高限度額の便益を享受する人と、一方で通勤距離が2キロメートル未満にあり、全く便益を享受しない人がいる状況が生じ、明らかにこれは不公平を生んでいるといえる。

34) Kleinも通勤費控除を認めれば、それにより、都市部から郊外へ居所を移動するならば、交通機関を過度に利用することになり、経済的には効率が悪い。又郊外に住居を持った場合、都市部に住むよりも住居費が少なくなり、またたとえ同じ所得であっても前者は、通勤費が控除できるのに、後者は控除できないという状況が生じ、不公平なものとなるという経済の効率性と公平性という観点から、通勤費控除の問題点を指摘している。Klein, *supra* note 16, at 879-883

35) Venuti, *supra* note 17, at 286.

しかしながら、住居の選択にある程度制限がある場合でも、通勤は個人的な選択であるとされ、通勤費を所得から控除できないとされた事例もある。適切な住居が納税者の仕事の付近に存在せず、居所がある程度制限を受ける場合に、通勤費の控除が認められないとされたのであるが、これに関しては、検討の余地があるように思われる。

United States v. Tauferner 事件では³⁶⁾、納税者 Tauferner は化学薬品工場に勤務しており、納税者は、その工場の製品の性質のため、その工場から離れて住まなければならなかった。そこで、納税者とその妻は、工場から遠く離れたところに住居を購入し、その工場と自宅との通勤費の控除を求めた。しかし、通勤費は、個人的な費用であるとされ、所得から控除することは、認められなかった。

White v. Commissioner でも³⁷⁾、New Mexico の Whitesands ミサイル射撃場で働いているエンジニアである納税者に発生した通勤費用は、控除できないとされている。

また Coombs v. Commissioner では³⁸⁾、Nebada の核実験工場で働いていた原告である納税者は、自宅から職場までの通勤費に関して、控除できないとされている。原告は、会社から通勤手当も支給されていたが、それについても、通常の総所得金額に含めるよう判示されている。

このように、住居の選択にある程度制限がある場合にも、通勤費は個人的な費用とされ、控除が認められていない事例がいくつかあるが、これらについても費用収益対応の原則からすると、その必要経費性の希薄さを指摘できる。たとえ住居の選択にある程度制限がある場合であっても、依然として、相当程度の選択する余地があることは否めない。制約のある地域以外であれば、たとえば、ミサイル射撃場からある程度離れたところに住む事もできるし、相当離れて住む事もできよう。そのいずれの場合を選択しても、個人の所得には影響はない。したがって、たとえ居所の選択にある程度の制限がある場合であっても、費用収益対応の原則からすれば、通勤費の必要経費性は、希薄であるといううる。

しかしながら、上記のような場合には、居所の選択が完全に個人の選好であるということとはできないため、通勤費の控除が認められないことには疑義がある³⁹⁾。個人の所得を稼得するために、ある程度離れた場所に居所を構えなければならない状況下にあつては、個人の選択に制限があり、また個人の選好により加重的な費用負担が生じたのではないと解釈することができるため、通勤費の必要経費を完全に否定することに疑問が生じるのである。

36) 407 F.2d 243 (1969)

37) 31 T.C.M.273 (1972)

38) 608 F.2d 1269 (1979)

39) 通勤費の必要経費性が強く否定されている理由の一つとして、アメリカでは、「通常かつ必要」を狭く解釈する傾向があることもあげられる。アメリカでは、所得から経費が控除されるためには、「通常かつ必要」という要件が必要になる。この「通常かつ必要」の要件の意義の一つは、納税者が事業経費の名目で個人的満足を達成しようとして、控除額を増やす傾向があり、これを防止するために、設けられているとの見解がある。碓井・前掲注 1,93 頁参照。

む す び

通勤費は、食費や娯楽費などの明らかに家事費となるものと異なり、必要経費としての側面が全くないとは断言できない側面がある。通勤費は、個人所得の稼得に密接な関係がある仕事を持たない人にはかからない。また、従業員が仕事を行い、所得を稼得するためには、その所得を得るための場所である勤務地に移動しなくてはならない。このように考えると、通勤費は、個人所得の必要経費としての側面を全く有していないとはいえない⁴⁰⁾。

しかしながら、企業会計の重要な原則である、費用収益対応の原則に照らして、通勤費が必要経費となるかどうかを考慮すると、その必要経費性に疑問が生じてくる。

個人の収益である個人所得の稼得に通勤費が貢献しているかどうかということを考えてみると、その貢献度は明確ではない。たとえば、本稿において取り上げたアメリカでは、通勤費は基本的に所得から控除することが認められていないが、その理由として、通勤に要する費用は、個人の嗜好から生じる費用であるということがあげられている。各個人は、自由に居所を選択することができ、また居所をどこに選択しようが、その個人の所得は変わらない。費用収益対応の原則に照らして考えると、個人の収益である所得の稼得と通勤費との因果関係は希薄であって、その必要経費性に関して疑問をもたざるをえない。

アメリカにおいて、住居の選択にある程度制限がある場合にも、通勤費は個人的な費用とされ、控除が認められていない事例がいくつかあるが、これらについても費用収益対応の原則からすると、本稿で指摘したように、その必要経費性の希薄さを指摘できる。

しかし、納税者の勤務先が化学薬品工場であったり、ミサイル射撃場であったり、核実験工場である場合には、居所の選択が全く自由であるわけではないので、これらの場合における、通勤費の必要経費性に関して解釈の余地があり、この住居の選択にある程度制限がある場合というのは、いわば、グレー・ゾーンであるといえるかもしれない。

たとえば、本稿で記述したように、アメリカでは、一時的な職場への通勤である場合には、通勤費が必要経費として認められている。これは居所の決定が自由に行えないため不可避免的な費用負担が生じたことを理由に、例外的に、通勤費に対して、必要経費性を認めたものであると考えられる。程度の差は確かにあり、住居の選択にある程度制限がある場合に比し、会社の都合で一時的な職場に行くことを強制された場合というのは、より居所の選択の自由度は低い。しかし、一時的な職場への通勤である場合の通勤費が必要経費として認められるならば、居所の選択に制限がある場合に関しても、必要経費性ありとする解釈が成立する可能性はある。本稿は、一時的な職場への通勤である場合の通勤費に関する検討は、十分であるとはいえない。この場合の通勤費が必要経費として

40) 植松・前掲注16, 591頁においても、旅費等の諸費用は、業務遂行上必要とされる追加的費用という意味で必要経費的性格を持ち、追加的な生活費であり、「強いられた負担」の一種として理解できるという記述がある。

認められるようになった経緯に関して、今後検討を行い、住居の選択にある程度制限がある場合の通勤費を再度検討する必要がある。

The Deductibility of Commuting Expenses in Personal Income

Kazuaki KOIKE

ABSTRACT

In Japan, the company pays commuting expenses instead of people. The fringe benefit which salaried taxpayers obtain is not usually taxed in Japan. Therefore, basically, in Japan, the deductibility of commuting expenses in personal income is not considered as a problem.

But, in the Oshima case, it was considered a problem. In the wake of the case, the system of specific expenditure deduction was made in 1987; if the amount of five specific expenditures, including commuting expenses, exceed the approximate amount, the taxpayers can deduct the real amount of money from taxable income.

Commuting expenses have some characteristics of necessary expenses. But, considering some cases in the US, there is little relationship between commuting expenses and personal income. Therefore, according to the principles of matching costs and revenue, commuting expenses are not deductible.